

0- 793844

На правах рукописи



ЮСУФОВ Низами Абдулкадиевич

**УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В СИСТЕМЕ
КОНТРОЛЛИНГА СЕЛЬКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Ставрополь
2008

58/01-1262
2 12 07

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и финансов ФГОУ ВПО
«Дагестанская государственная сельскохозяйственная академия».

НАУЧНЫЙ РУКОВОДИТЕЛЬ: кандидат экономических наук, профессор
Сайгидмагомедов Анварбег Магомедович

ОФИЦИАЛЬНЫЕ ОППОНЕНТЫ: доктор экономических наук, профессор
Шахбанов Рамазан Бахмудович

кандидат экономических наук, доцент
Михайлова Галина Васильевна

ВЕДУЩАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ: Ставропольский государственный
аграрный университет

Защита состоится «22» «декабря» 2008 г. в «15.00» часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.245.08 при ГОУ ВПО «Северо-Кавказский государственный технический университет» по адресу: 355028, г. Ставрополь, пр. Кулакова, д. 2а, ауд. 405.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Северо-Кавказский государственный технический университет» по адресу: 355028, г. Ставрополь, пр. Кулакова, д. 2, с авторефератом – на интернет-сайте www.ncstu.ru

Автореферат разослан «21 ноября» 2008 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000714759

Ученый секретарь диссертационного совета,
кандидат экономических наук, доцент

О. А. Алексеева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Эффективное функционирование сельскохозяйственного предприятия в современных экономических условиях зависит от гибкости и восприимчивости системы управления к изменениям факторов внутренней и внешней среды. Здесь особую роль играет система контроллинга, выполняющая задачи планирования, контроля и информационного обеспечения учета материально-производственных запасов на предприятиях.

Перед системой контроллинга стоит задача ориентации как на достижение стоящих перед предприятием целей с персонализированной ответственностью за результаты, так и стремление в своей работе «выходить» за пределы какой-то одной функции, то есть реализовывать процессный подход к управлению.

Понимание сущности и особенностей взаимодействия процесса потребления материально-производственных запасов и процесса производства сельскохозяйственной продукции возможно лишь на основе системы контроллинга, позволяющий наиболее полно отразить технологические, организационные и экономические особенности учета формирования материально-производственных запасов и проанализировать внутрихозяйственные связи подразделений, оценив финансовые возможности предприятий агропромышленного комплекса (АПК).

Учет стоимостных и природно-биологических факторов, влияющих на формирование и использование материально-производственных запасов остается недостаточно разработанной задачей в системе контроллинга сельскохозяйственных предприятий. Формирование и развитие системы контроллинга материально-производственных запасов в сельскохозяйственном производстве требуют совершенствования его учетно-аналитического обеспечения, инициируют данное научное исследование, предопределяют его актуальность.

Степень разработанности проблемы. Проблеме оценке и учета материально-производственных запасов в сельском хозяйстве посвящены исследования многих отечественных авторов: Р. А. Алборова, А. И. Белобжецкого, Н. Г. Белова, Н. Г. Белухи, Л. Н. Булавиной, Ф. Ф. Бутыца, Н. Г. Волкова, Ю. А. Данилевского, Е. П. Козловой, М. И. Кутера, В. А. Лугового, Е. А. Мизиновского, М. Ф. Овсянчук, М. З. Пизенгольца, Е. П. Пошерстник, В. П. Суйца, Л. И. Хоружий, М. Я. Штейнмана.

Вопросам постановки системы контроллинга на предприятиях различных сфер деятельности уделяли внимание такие учетные, как Н. Г. Данилочкина, О. А. Дедов, А. М. Карминский, Л. А. Малышева, В. М. Носов, Н. И. Оленев, Л. В. Попова, А. Г. Примак, С. Г. Фалько.

Основополагающими работами в области постановки и развития контроллинга являются труды таких зарубежных авторов, как: А. Дайле, Г. Б. Клейпер, Р. Манн, Э. Майер, Д. С. Синк, Х. Й. Фольмут, Д. Хан и т.д.

Несмотря на многоаспектные исследования отдельных проблем очерчиваемой в диссертации тематики и наличие несомненных достижений в этой области непрерывные процессы развития системы контроллинга в сельскохозяйственном производстве и ее состояние на сегодняшний день требуют совершенствования

лирующие ведение учета материально-производственных запасов в сельском хозяйстве.

В процессе исследования использовались различные методы научного познания: общенаучные (диалектика, анализ, синтез, системность, комплексность), специальные экономические (сравнения, графический), экономико-математическое моделирование и методы выборочного наблюдения, а также специальные учетные методы (документирование, оценка, калькуляция, счета, двойная запись и балансовое обобщение).

Информационной базой исследования послужили данные первичной документации по учету на предприятии, журналы синтетического и аналитического учета, финансовой и управленческой отчетности сельскохозяйственных организаций Республики Дагестан, информация периодических изданий по исследуемой проблеме, а также результаты выборочных статистических обследований сельскохозяйственных предприятий, выполненных автором в процессе исследования.

Научная новизна исследования заключается в том, что в нем поставлена и решена научная проблема совершенствования теоретико-методических основ и организации учета материально-производственных запасов в системе контроллинга сельскохозяйственных предприятий в соответствии с современными условиями функционирования экономики и международными стандартами финансовой отчетности. При этом получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- уточнена учетно-аналитическая концепция контроллинга материально-производственных запасов в сельскохозяйственном производстве и его позиционирование в рамках организационной структуры управления предприятием;
- предложена классификация материально-производственных запасов сельскохозяйственного производства в рамках формирования системы контроллинга, базирующаяся на выделении одиннадцати классификационных признаков, всесторонне отражающих процесс движения запасов;
- систематизированы методы оценки материально-производственных запасов собственного производства с выделением их достоинств и недостатков в современных российских условиях;
- проведен сравнительный анализ методических подходов к оценке запасов учетными стандартами, применяемыми в российской и международной практике, при этом показано, что использование того или иного метода оценки определяет соответствующую модель учета материально-производственных запасов в системе контроллинга сельскохозяйственного предприятия;
- выявлена объективная необходимость гармонизации российского учета материально-производственных запасов и международных стандартов учета и отчетности на основе исследования экономической ситуации, сложившейся в сельском хозяйстве;
- предложена прогрессивно-ретроградная система бюджетирования материально-производственных запасов, основанная на отражении и учете технологических особенностей производства и использовании ее по центрам ответственности;



- разработаны модели трансфертного ценообразования, учитывающие энергетическую ценность и потери качества материально-производственных запасов в сельскохозяйственных предприятиях.

Практическая значимость исследования заключается в том, что выполненные автором в диссертационной работе обобщения и методические разработки могут быть использованы для совершенствования учетно-аналитического обеспечения контроллинга материально-производственных запасов на предприятиях сельского хозяйства Российской Федерации.

Внедрение на практике разработанных автором методик учета позволит повысить качество информационного обеспечения как основы принятия эффективных управленческих решений в системе контроллинга о движении запасов с учетом природнобиологических и агроклиматических условий работы экономических субъектов сельского хозяйства.

Апробация и внедрение результатов исследования. Содержащиеся в диссертационной работе рекомендации по развитию и внедрению системы контроллинга материально-производственных запасов на предприятиях сельского хозяйства приняты к практическому использованию в КХ «Агрофирма Чох» (акт внедрения от 27.06.2008 г.), в КХ «Агрофирма Согратль» (акт внедрения от 20.06.2008 г.).

Результаты исследования используется в учебном процессе ФГОУ ВПО «Дагестанская государственная сельскохозяйственная академия (акт внедрения от 11.09.2008 г.) при изучении дисциплин: «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерский управленческий учет», «Аудит», «Ревизия и контроль».

Основные положения и результаты диссертационного исследования были доложены и получили одобрение на международных, всероссийских, межрегиональных конференциях, проводимых в Республике Дагестан в 2001-2008 гг.

Публикация. По теме диссертационного исследования опубликовано 11 работ, общим объемом 11,07 п.л., (авторских 4,27 п.л.), в том числе в изданиях, рекомендованных ВАК РФ – 2 работы.

Структура диссертации обусловлена целью и задачами, поставленными и решенными в ходе исследования. Работа состоит из введения, трех глав, заключения: содержит 18 рисунков, 20 таблиц, 5 приложений; список использованной литературы, включающий 153 наименования.

Во введении обоснована актуальность темы, определена степень разработанности проблемы, цель, задачи, объект и предмет исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость, представлены результаты апробации работы.

В первой главе «Теоретико-методические основы системы контроллинга материально-производственных запасов в сельском хозяйстве» раскрыта и дополнена учетно-аналитическая концепция контроллинга материально-производственных запасов, уточнено понятие «материально-производственные запасы сельскохозяйственного предприятия», предложена классификация материально-производственных запасов сельскохозяйственных предприятий.

Во второй главе «Организационно-методические аспекты учетного обеспечения контроллинга материально-производственных запасов» исследованы мето-

ды оценки материально-производственных запасов; проведен сравнительный анализ организационно-методических подходов к оценке запасов в соответствии с учетными стандартами в российской и международной практике. Раскрыты особенности современной методики учета материально-производственных запасов в сельскохозяйственном производстве Республики Дагестан.

В третьей главе «Формирование базовых инструментов системы контроллинга материально-производственных запасов на предприятиях сельского хозяйства» показана необходимость гармонизации российского учета материально-производственных запасов и международных стандартов учета и отчетности в рамках учетно-аналитической концепции системы контроллинга на предприятиях сельского хозяйства. Разработаны методики применения базовых инструментов контроллинга: трансфертного ценообразования и планирования, а также предложена прогрессивно-ретроградная система бюджетирования материально-производственных запасов.

В заключении обобщены и сформулированы основные выводы и предложения, полученные в результате исследования.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ

Внедрение контроллинга открывает новые шансы и возможности для конкурентоспособного сельскохозяйственного предпринимательства. Управление предприятием основывается на его понимании как системы, которая находится в процессе постоянного приспособления к внутренним и внешним изменениям. Главным условием производственного процесса на предприятиях сельского хозяйства является наличие материально-производственных запасов в необходимых количествах.

Процесс образования полной и достоверной информации о наличии, использовании, поступлении и оценке материально-производственных запасов зависит от форм и способов производства, а также от методов, применяемых в бухгалтерском учете.

Результаты научных исследований показали необходимость создания системы контроллинга, отвечающей современным требованиям, которая должна учитывать специфические особенности формирования себестоимости материально-производственных запасов при организации и ведения производства продукции сельского хозяйства в условиях рыночной экономики, а также способствовать актуализации стоимости продукции кормопроизводства.

По мнению автора учетно-аналитическая концепция контроллинга материально-производственных запасов на предприятиях сельского хозяйства представляет собой систему сбора, обработки, анализа и отображения информации о его деятельности и о внешней среде, способствующую принятию управленческих решений в области учета и формирования себестоимости материальных ценностей, обеспечивающих достижение целей и задач организации, в том числе за счет повышения уровня рентабельности отдельных структурных подразделений.

Для учета особенностей материально-производственных запасов, а также влияния природно-биологических и агроклиматических факторов на технологический процесс производства в сельском хозяйстве было предложено создание системы учетно-аналитической концепции контроллинга на крупных и средних сельскохозяйственных предприятиях в виде службы, объединяющей как централизованный учет, так и процесс контроллинга по центрам ответственности, с выделением работников-контроллеров непосредственно в рабочих коллективах (бригадах) (рис. 1).

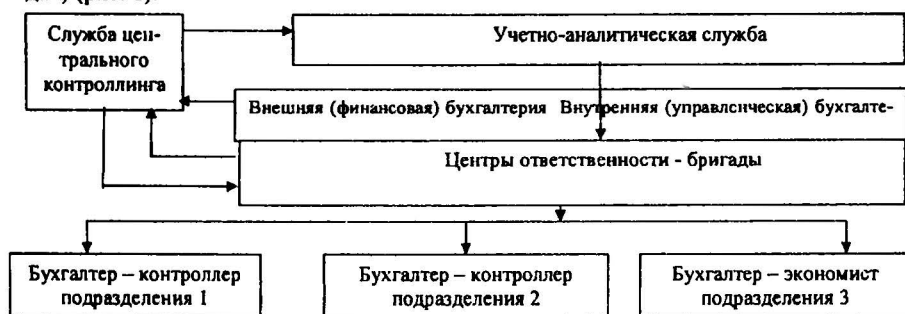


Рисунок 1 - Схема организации системы контроллинга в рамках учетно-аналитической концепции

Основным условием эффективной организации учета материально-производственных запасов является их научно-обоснованная классификация по различным признакам. Она способствует определению нормативных размеров и расходов на их приобретение в определенный технологический период, рассчитать оптимальные соотношения между затратами и предметами труда.

Признавая объективную необходимость создания эффективной классификации материальных ценностей, входящих в стоимость сельскохозяйственной продукции, в диссертационном исследовании автор предложил уточненную классификацию материально-производственных запасов в системе контроллинга (табл. 1).

Таблица 1 - Классификация материально-производственных запасов сельскохозяйственного производства в системе контроллинга

№ п/п	Основные признаки классификации	Виды и группы материально-производственных запасов	Краткая характеристика
1	2	3	4
1	По назначению	<ul style="list-style-type: none"> - основных отраслей производства - общехозяйственного назначения - для капитальных вложений - на продажу - вспомогательных производств 	Необходимо для планирования и определения потребности в материально-производственных запасах по основным и другим отраслям производства

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4
2	По степени использования	<ul style="list-style-type: none"> - полностью потребляемые в производстве - сохраняющие натурально-вещественную форму 	От непротребляемых полностью в производстве материалов образуются возвратные отходы, которые потребляются в других отраслях.
3	По способам формирования	<ul style="list-style-type: none"> - приобретаемые со стороны - от собственного производства - получаемые безвозмездно 	Хозяйствующие субъекты могут регулировать процессы обеспечения МПЗ, измерить потребность в финансовых ресурсах для приобретения покупных материалов.
4	По видам материалов	<ul style="list-style-type: none"> - корма - удобрения - биопрепараты, медикаменты - топливо - инвентарь и хозяйственные принадлежности - специальная одежда и оснастка 	Используется для организации аналитического и синтетического учета МПЗ, формирования информации по отдельным их группам по предприятию, что особенно необходимо при принятии оперативных управленческих решений.
5	По отношению к объему производства	<ul style="list-style-type: none"> - расходы материалов пропорционально объемам производства - расходы не несущие количественное увеличение материалов 	Используется для определения потребности в материальных ресурсах при увеличении размеров производства
6	По источникам приобретения	<ul style="list-style-type: none"> - за счет собственных средств - за счет заемных средств 	Необходимо для соизмерения собственных источников с потребностями в МПЗ
7	По способам хранения	<ul style="list-style-type: none"> - требующие специальных мест хранения - хранимые в складах 	Снижают потери МПЗ за счет влияния внешних естественных, природных и др. факторов.
8	По времени использования	<ul style="list-style-type: none"> - расходуемые только в сезонное время - расходуемые постоянно 	Предусматривают приобретение материалов в зависимости от сроков использования в производстве, сокращаются расходы на их хранение
9	По отношению к производственному процессу	<ul style="list-style-type: none"> - обязательно необходимые - основные - вспомогательные 	Позволяют реагировать на наличие МПЗ в зависимости от роли в производстве
10	По отношению к себестоимости выпускаемой продукции	<ul style="list-style-type: none"> - производства отчетного года - производства прошлых лет - производства будущих лет 	Необходимо для определения фактической себестоимости материальных ресурсов для списания в производство
11	По способам оценки	<ul style="list-style-type: none"> - по средней себестоимости - себестоимости каждой единицы - метод ФИФО - по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости 	Хозяйствующий субъект получает возможность использовать наиболее выгодные способы оценки материалов и запасов при расходовании их на производство, выбрать из них особенно удачных для условий хозяйствования

Для рассмотрения особенностей организации системы учета в рамках контроллинга товарно-материальных ценностей нами проанализировано современное

состояние учета материальных ценностей на сельскохозяйственных предприятиях Республики Дагестан.

Учетное обеспечение системы контроллинга должно обеспечивать полное отражение хозяйственных операций движения материалов. Необходимо иметь информацию, прежде всего, в количественном измерении, о себестоимости, о сортности материалов, которую получают в полном соответствии с принятыми для внешнего и внутреннего пользования стандартами.

Для налаживания процесса контроллинга материально-производственных запасов в сельском хозяйстве важное значение также имеет процесс их оценки и определения стоимости, учитываемой на счете 10 «Материалы».

Порядок оценки материальных запасов был рассмотрен на примере сельскохозяйственных предприятий Республики Дагестан.

В бухгалтерском учете агропредприятия приобретение материалов будет отражаться корреспонденцией счетов, представленной в таблице 2.

Таблица 2 - Учет приобретения материалов и расходов на их доставку в КХ «Агрофирма Согратль» Гунибского района

Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1. Оприходованы комбикорма, полученные от поставщика	60000	10 «Материалы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
2. Принят НДС по приобретенным комбикормам	600	19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
3. Оплачена поставщику стоимость комбикорма с НДС	60600	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»
4. Принят к вычету НДС по комбикормам	600	68, субсчет «Расчеты по НДС»	19-3 «НДС по приобретенным МПЗ»
5. Включены в стоимость материалов транспортные услуги	4800	10 «Материалы»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
6. Начислен НДС по оказанным транспортным услугам	864	19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
7. Оплачены услуги по доставке комбикорма	5664	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетные счета»
8. Принят к вычету НДС по транспортным услугам	864	68, субсчет «Расчеты по НДС»	19-3 «НДС по приобретенным МПЗ»

Отсюда следует, что при определении фактической себестоимости приобретенных за плату материалов следует принимать следующие расходы: договорная стоимость материалов, оплаченная поставщику без НДС, расходы, связанные с их доставкой, также без НДС и прочие расходы.

Оценка материальных запасов собственного производства, полученных от промышленных производств, имеет свою специфику, связанную с технологией их

производства, поэтому требует установления учетной цены на нее с учетом кормового достоинства и ценности этой продукции.

В основе обоснования предложенной версии оценки такой продукции лежит понимание того, что она списывается из-за потери пищевой ценности, но может быть использована в животноводстве. При употреблении ее в кормлении животных обязательно установление кормовой ценности и исходя из этого и учетной цены. Для расчета последней предлагаем применять формулу:

$$Ц_{с.у} = (K_{ке} \times C_{ке}) : K_n, \quad (1)$$

где $K_{ке}$ – количество продукции в кормовых единицах; $C_{ке}$ – себестоимость одной кормовой единицы; K_n – количество продукции в натуральном измерении (ц).

С учетом технологических процессов, протекаемых в зависимости от природных и биологических законов на предприятиях сельского хозяйства наиболее подходящим по мнению автора следует считать способ установления затрат на материалы в ходе осуществления производственных процессов. Данный тезис требует от учетных работников организовать учет материально-производственных запасов в форме, удобной не столько для ведения их аналитического учета, сколько для анализа и контроля текущих материальных затрат, а также создания системы контроллинга и использования его базовых инструментов.

Исследования показывают, что существует определенная разница в оприходовании материальных ценностей и списании их себестоимости на затраты производства в зависимости от применяемого в учете способа отражения себестоимости использованных материалов (по средней себестоимости; по себестоимости поступивших первыми и первыми потребляемых; планово-учетным ценам).

Таким образом, затраты на материалы, использованные в производстве, зависят от двух факторов: количества потребленных материалов в натуре и цены на материалы. Следовательно, отклонения по использованию материалов необходимо определять по количеству и цене материалов.

Размер формируемых отклонений можно выразить формулой:

$$(\Pi_{пл} - \Pi_{ф}) \times K_{ф} \quad (2)$$

где $\Pi_{пл}$ – плановая цена единицы материала, руб.; $\Pi_{ф}$ – фактическая цена единицы материала, руб.; $K_{ф}$ – количество приобретенных материалов, единиц.

По результатам проведенного анализа на предприятиях животноводства Республики Дагестан нами предлагается списывать отклонения от учетных цен материалов по всем направлениям использования пропорционально стоимости их расхода. С этой целью необходимо определить долю разницы между учетной стоимостью и фактической себестоимостью материалов по соответствующим группам и видам, использованным в производстве. Рассчитываются эти расходы по формуле:

$$O_p = \frac{O_n + O_n}{M_n + M_n} \cdot 100, \quad (3)$$

где O_p – сумма отклонений списываемая по направлениям расхода; O_n – сумма отклонений на начало отчетного периода; O_n – сумма отклонений по поступив-

шим материалам; M_n – стоимость материалов на начало отчетного периода по учетным ценам; M_n – стоимость поступивших материалов по учетным ценам.

Отклонения от учетных цен, приходящиеся на материалы, оставшиеся на конец месяца, определяют как разницу между накопившими и списанными на производство отклонениями по учетным ценам:

$$O_k = O_n + O_n - O_p, \quad (4)$$

где O_k – отклонения, остающиеся на конец отчетного периода.

Схема построения учета материально-производственных запасов и отклонений предлагаемым методом представлена на рисунке 2.

Согласно схеме в конечном итоге на счетах производства и другим направлениям дебетовый оборот материалов показывается по фактической себестоимости.

Остаток материалов на конец месяца также будет приводиться по фактической себестоимости, которая получается путём алгебраического сложения их себестоимости по учётным ценам и остатка отклонений соответствующих субсчетов счета 10 «Материалы».

В животноводческих хозяйствах корма хранят в различных условиях – открытым способом, в хранилищах и специальных помещениях, каждый вариант условия требует определенных расходов, т.е. возникает вопрос теоретических рассуждений и практических обоснований, связанный с включением в себестоимость материально-производственных запасов общехозяйственных расходов.

Автор предлагает производить распределение расходов, связанных с созданием условий на хранение материально-производственных запасов пропорционально стоимости израсходованных материалов, что обеспечит объективность и достоверность информации, необходимой для исчисления себестоимости сельскохозяйственной продукции (рис. 3).

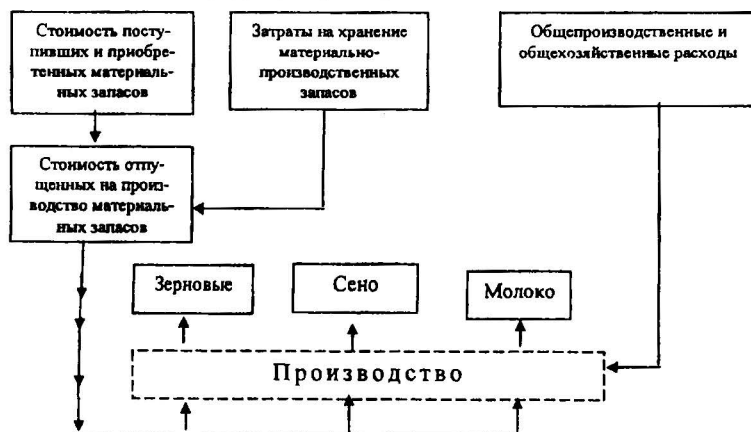
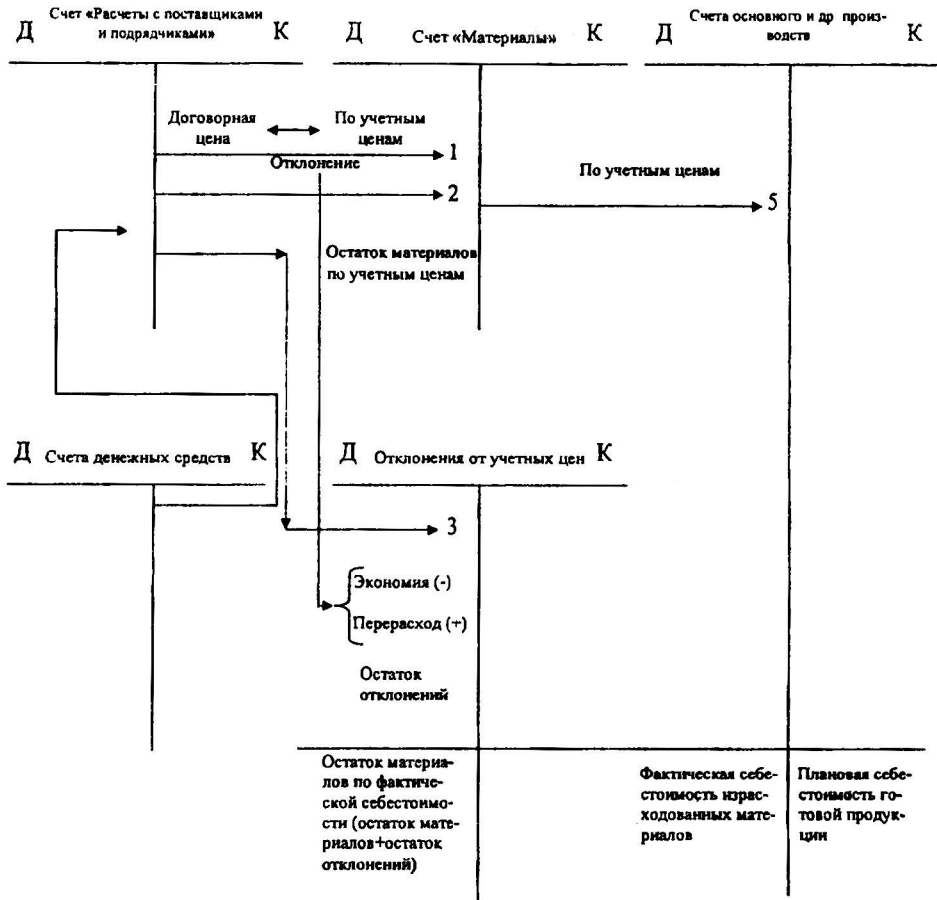


Рисунок 3 - Распределение складских расходов пропорционально стоимости используемых материалов



Обозначения	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1,2	Оприходование материалов по учетным ценам организации	10	60
3	Отклонение учетной цены от фактической себестоимости и списание ТЗП	10 (аналит. сч. «Отклонения»)	60, 76 и др.
4	Оплата счетов-фактур поставщиков	60	51, 52 и др.
5	Отпуск материалов на производство	20	10
6	Списание доли отклонений от планово-учетных цен	20	10 (аналит. сч. «Отклонения»)

Рисунок 2 - Учет материалов и отклонений при применении учетных цен на предприятиях сельского хозяйства

Как видно из схемы (рис. 3), при данном варианте хозяйствующий субъект определяет полную себестоимость используемых материально-производственных запасов. Получаемая оценка соответствует расходам заготовки и приобретения с учетом затрат на хранение запасов на предприятии потребителе материально-производственных запасов.

В условиях рыночной экономики существует множество разнообразных вариантов оценки запасов в российском бухгалтерском учете. МСФО 2 представляют три способа оценки, которые входят в состав указанных вариантов (табл. 3).

Таблица 3 - Характеристика основных методов оценки запасов, предусмотренных учетными стандартами

Российские стандарты		Международные стандарты	
Название метода	Подход к оценке	Название метода	Подход к оценке
1. Фактическая себестоимость	Оцениваются исходя из фактических затрат, если материалы прошлого года производства	1. По себестоимости	По фактическим затратам приобретения и производства
2. Плановая себестоимость	Применяется при оприходовании материалов (кормов, семян и др.) текущего года	2. По нормативным затратам	Применяются при массовом и серийном производствах
3. Нормативная себестоимость	Используется при нормативном методе учета затрат	3. По рыночным ценам	Оцениваются быстро оборачивающиеся товары. Ее применение ведет к существенным отклонениям от реальной себестоимости
4. Цена возможной реализации	Применяется для оценки отходов, побочных продуктов	-	-
5. Себестоимость кормовой ценности, кормовой единицы	Используются для оценки кормовых ресурсов	-	-
6. Равновесная цена	Могут быть большие отклонения от справедливой цены и фактической себестоимости материалов	-	-
7. Трансфертная цена	Следует признавать как справедливую оценку при действии в организации операций купли-продажи между подразделениями	-	-

Выбор метода оценки запасов (табл. 3) зависит от самого товаропроизводителя и от действующего порядка учета производимой сельскохозяйственной продукции.

Бухгалтерский учет материально-производственных запасов в международных стандартах определяется правилами МСФО 2 (IAS) «Запасы». Вопреки

имеющемуся сходству ПБУ 5/01 и МСФО 2 «Запасы» их требования по некоторым позициям отличаются:

1) МСФО 2 при оценке запасов рекомендует использовать наименьшую величину фактической себестоимости или возможную чистую цену продаж. В российских положениях основной акцент делается на оценку их по средней себестоимости, что особенно близко для организаций животноводства;

2) МСФО 2 определяет условия включения в себестоимость запасов расходов по займам исходя из того, имеется ли необходимость в их подготовке к использованию или на это требуется длительное время. По российским положениям данный процесс охватывает период до принятия материалов на учет;

3) МСФО 2 отменил с января 2005 года метод ЛИФО, как неполноценный, для оценки запасов производственно-коммерческих организаций. В российских положениях его отмена произведена лишь начиная с 2008 года;

4) В российской отчетности не предусмотрено отдельное отражение стоимости запасов по чистой цене продаж, полученных от списания основных средств, инвентаря и других принадлежностей, а также стоимости материалов и продукции, предусмотренных или заложенных для выполнения обязательств.

Устранение указанных различий и использование различных методов оценки запасов позволит гармонизировать российский учет материально-производственных запасов сельскохозяйственного производства и международные стандарты учета и отчетности. Гармонизация учета, по мнению автора, обеспечит объективность и достоверность показателей бухгалтерской финансовой отчетности и повысит эффективность внедрения системы контроллинга на предприятиях сельского хозяйства.

С целью оптимизации и повышения эффективности организации планирования в рамках формирующейся системы контроллинга на сельскохозяйственных предприятиях автором предложена прогрессивно-ретроградное бюджетирование материально-производственных запасов. Это означает, что целевые величины процесса бюджетирования задаются руководством предприятия в форме средних обобщенных данных и плановых предпосылок и бюджеты составляются на основании этих заданных величин в различных структурных подразделениях, а затем бюджеты структурных подразделений координируются и сводятся воедино, определяя и корректируя ранее намеченную главную цель предприятия. Как показали расчеты данный подход позволяет учитывать технологические особенности производства в различных подразделениях предприятия.

По результатам проведенного исследования в области бюджетирования материальных запасов в животноводстве, в частности по кормам, была выявлена функциональная структура затрат.

При организации учета по центрам ответственности и оценки деятельности трудовых коллективов необходим процесс актуализации стоимости продукции с целью получения определенной части прибавочного продукта в виде дохода подразделения.

При разработке оптимальной модели трансфертной цены на предприятии была учтена сумма переменных, условно-переменных и смешанных затрат на производство, постоянных затрат подразделения, доля постоянных расходов ор-

ганизации, относящихся к подразделению по расчету (в зависимости от выбранной модели формирования себестоимости – полной или переменной).

Научная обоснованность предлагаемой методики трансфертного ценообразования при оценке кормов, как основного вида материально-производственных запасов в животноводстве, подтверждена внедрением на сельскохозяйственных предприятиях Республики Дагестан.

Так как подразделения, занимающиеся кормопроизводством, изготавливают виды продукции нетоварного характера, то соответственно необходимо учесть уровень их обменной энергии и содержание кормовых единиц.

Таким образом, при учете и формировании переменной себестоимости в подразделениях можно использовать следующую модель трансфертной цены:

$$T_{ц} = P_{цж} \times \frac{Y_k}{100} \times \frac{Y_{пер} + Y_{пост}}{100} \times КЭИ \times КЕ, \quad (5)$$

где $P_{цж}$ – средняя цена реализации 1 ц продукции животноводства, на производство которой расходуются корма, руб.;

Y_k – удельный вес нормативных затрат на корма в структуре затрат на производство продукции животноводства (за 3-5 лет), %;

$Y_{пер}$ – удельный вес суммы переменных в структуре затрат (себестоимости) на производство данного вида продукции, %.

$Y_{пост}$ – удельный вес постоянных затрат центра ответственности в структуре затрат на производство данного вида продукции, %.

КЭИ – коэффициент эффективности использования обменной энергии данного вида корма для производства данного вида продукции;

КЕ – содержание кормовых единиц в 1 ц данного вида корма, ц.

Данный вариант можно использовать тогда, когда постоянные общеотраслевые и общехозяйственные расходы не находят отражения в себестоимости материальных запасов подразделения и незавершенного производства и относятся на результаты деятельности организации в целом.

По трансфертным ценам имеется возможность оценивать потери качества продукции в каждом подразделении сельскохозяйственного предприятия, что доказано на соответствующей эмпирической базе предприятий Республики Дагестан. Разработанные модели трансфертного ценообразования позволяют делать оценку материально-производственных запасов с учетом энергетической ценности отдельных ресурсов и возможных потерь из-за низкого качества материалов.

Применение системы трансфертного ценообразования на сельскохозяйственных предприятиях животноводства при оценке и передаче материальных запасов позволит:

- На основе данных гибких показателей производить анализ и оценку деятельности подразделений и оперативно реагировать на изменяющиеся условия внутреннего и внешнего рынка.

- Обеспечивать возможность получения достаточного конечного результата, как подразделениям, так и организации в целом.

- Гармонично сочетать в себе цели подразделений с общими целями организации.

- в других изданиях:

3. Юсуфов, Н.А. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета / А.М. Сайгидмагомедов, А.М. Юсуфов, М.Г. Магомедов, Н.А.Юсуфов. – Махачкала: Издательство «Юпитер», 2002. – 8,8 п.л. (в т.ч. авторских 2,2 п.л.).

4. Юсуфов, Н.А. Показатели оборачиваемости оборотных средств / Н.А. Юсуфов // Материалы региональной научно-практической конференции «Современные проблемы развития регионального АПК». Часть II. – Махачкала: ДГСХА, 2004. – 0,1 п.л.

5. Юсуфов, Н.А. Учет материально-производственных запасов и его автоматизация (на примере сельскохозяйственных предприятий РД) / Н.А. Юсуфов // Вестник молодых ученых Дагестана, №2. – Махачкала: Союз молодых ученых Дагестана, 2004. – 0,3 п.л.

6. Юсуфов, Н.А. Экономическая эффективность автоматизации бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях Республики Дагестан / Н.А. Юсуфов // Материалы межрегиональной научно-практической конференции «Экономическое и социальное развитие регионального АПК». – Махачкал. ДГСХА, 2005. – 0,2 п.л.

7. Юсуфов, Н.А. Классификация материально-производственных запасов и ее использование / Н.А. Юсуфов // Материалы региональной научно-практической конференции «Экономическое и социальное развитие АПК». – Махачкала: ДГСХА, 2006. – 0,14 п.л.

8. Юсуфов, Н.А. Особенности аудита материально-производственных запасов в животноводстве / Н.А. Юсуфов // Международная научно-практическая конференция «Основные проблемы, тенденции и перспективы устойчивого развития сельскохозяйственного производства». Юбилейная, посвященная 80-летию члена-корреспондента РАСХН, Заслуженного деятеля РСФСР и РД, профессора М. М. Джамбулатова. – Махачкала: ДГСХА, 2006. – 0,13 п.л.

9. Юсуфов, Н.А. Использование сельхозорганизациями субсчетов счета 10 «Материалы» / Н.А. Юсуфов // Материалы региональной научно-практической конференции «Региональные аспекты развития агропромышленного комплекса». – Махачкала: ДГСХА, 2007. – 0,15 п.л.

10. Юсуфов, Н.А. Учетное обеспечение поступления материально-производственных запасов / Н.А. Юсуфов // Региональная научно-практическая конференция студентов, аспирантов и молодых ученых ЮФО, посвященная 75-летию ФГОУ ВПО «Дагестанская ГСХА» Молодые ученые – вклад в реализацию национального проекта «Развитие АПК». – Махачкала: ДГСХА, 2007. – 0,22 п.л.

11. Юсуфов, Н. А. Оценка и учет материалов собственного производства / Юсуфов Н.А. // Материалы Всероссийской научно-практической конференции, посвященной 75-летию Дагестанской государственной сельскохозяйственной академии «Образование, наука, инновационный бизнес – сельскому хозяйству регионов». – Махачкала: ДГСХА, 2007. – 0,23 п.л.

Подписано в печать 20.11.2008 г.

Формат 60х84 1/16 Усл. п. л. – 1,25 Уч.-изд. л. – 0,83

Бумага офсетная. Печать офсетная. Заказ № 637 Тираж 100 экз.

ГОУВПО «Северо-Кавказский государственный технический университет»

355028 г. Ставрополь, пр. Кулакова, 2

ГОУВПО «Северо-Кавказский государственный
технический университет»

Отпечатано в типографии СевКавГТУ

10~